



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci rozhodl v senátu složeném z předsedkyně senátu Mgr. Lucie Trejbalové a soudců Mgr. Karla Kosteckého a Mgr. Karolíny Tylové, LL.M. v právní věci žalobce: A., IČ xx, se xx, právně zastoupeného Mgr. Irenou Lazurovou, LL.M., advokátkou se sídlem Na Dědinách 22, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, **o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, č.j. 3369/11-1200-505700, ze dne 12. 4. 2011,**

t a k t o :

- I. **Žaloba proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, č.j. 3369/11-1200-505700, ze dne 12. 4. 2011 se z a m í t á.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

Shora označeným rozhodnutím Finančního ředitelství v Ústí nad Labem (dále též „žalovaného“) bylo zamítnuto odvolání žalobce proti dodatečnému platebnímu výměru na daň z příjmu právnických osob Finančního úřadu v Semilech (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“), č.j. 39144/10/258920602008, ze dne 18. 11. 2010. Tímto dodatečným platebním výměrem správce daně žalobci dodatečně vyměřil daň z příjmu právnických osob ve výši 2 940 Kč a současně stanovil penále ve výši 588 Kč. Důvodem pro dodatečné vyměření daně bylo vyloučení části vynaložených nákladů na provizi související s nákupem cenin – stravenek závodního stravování, neboť správce daně provizi ve výši 4 103,60 Kč rozdělil shodným poměrem jako je dělena pro daňové účely nominální hodnota stravenky, tj. 55 % ponechal v daňově účinných nákladech a 45 %, tj. 1 846,62 Kč, z daňově uznatelných nákladů vyloučil s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmu (dále jen „ZDP“) a vysvětlení obsažené v pokynu Ministerstva financí ČR, č.j. 15/107 705/206, k jednotnému postupu při uplatňování některých ustanovení ZDP (dále jen „pokyn D-300“).

Žalobce v žalobě namítá, že žalovaný se ve své argumentaci uchyluje pouze ke svému vnitřnímu předpisu D-300, který prohlašuje za ustálenou právní praxi. Zdůvodnění žalovaného ohledně daňové uznatelnosti provize účtované při nákupu stravenek žalobce neuznává, protože není v souladu § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Že se nejedná o ustálenou právní praxi, je dle žalobce možné doložit právnímu názoru jak z řad členů komory daňových poradců, tak z řad pracovníků správy daně. Pokud podle názoru žalovaného zákon nedává oporu pro požadavek rovného daňového zacházení s různými formami závodního stravování, nedává podle žalobce ani oporu pro nerovné zacházení a daňovou diskriminaci jedné z forem. Žalobce proto navrhuje napadené rozhodnutí i rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech, které napadenému rozhodnutí předcházelo, zrušit a věc vrátit k novému projednání.

K žalobě se písemně vyjádřil žalovaný, který setrval na svých závěrech uvedených v napadeném rozhodnutí a navrhl žalobu zamítnout. Uvedl, že neargumentoval pouze vnitřním předpisem D-300, když z textu napadeného rozhodnutí je zřejmé, že vycházel ze zákonné úpravy, především § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP. Pokyn D-300 poskytuje upřesnění pro jednotlivé formy stravování zajišťovaného prostřednictvím jiných subjektů. Žalobní námitka, že nedává-li zákon oporu pro požadavek rovného daňového zacházení s různými formami závodního stravování, nedává ani oporu pro nerovné zacházení a daňovou diskriminaci jedné z forem, je zavádějící tím, že žalobce směšuje text zákona a text pokynu. Žalobce připisuje zákonu úpravu, která je obsažena pouze v pokynu a která nad rámec zákonné úpravy dovoluje výhodnější režim jedné z forem závodního stravování. Metodické pokyny jsou pro správce daně závazné, obvykle využívané v praxi daňové správy a obecně je předpokládán jejich soulad se zákonem. Náznaky a stanoviska vyjadřovaná na odborných fórech či v tisku tyto podmínky splňovat nemusí. Žalovaný proto trvá na správnosti napadeného rozhodnutí i jemu předcházejícího rozhodnutí správce daně a navrhuje žalobu zamítnout.

Na vyjádření žalovaného reagoval žalobce replikou, ve které své žalobní námitky dále rozvedl. Zdůraznil, že žádný obecně platný předpis nestanoví, že by provize účtovaná při nákupu stravenek byla součástí hodnoty stravenky. Provize je režijním nákladem zaměstnavatele, bez přímé vazby na její skutečnou nominální hodnotu a bez vazby na hodnotu stravování, které bude stravenkou uhrazeno. U závodního stravování zajišťovaného ve vlastním zařízení jsou veškeré věcné a materiální náklady součástí daňově uznatelných nákladů zaměstnavatele, stejně je tomu při docházení zaměstnanců do nasmlouvaného zařízení závodního stravování třetí osoby či při dovozu těchto jídel a jejich vydávání na pracovišti. Nemá tedy žádnou právní oporu ani systémovou logiku, aby tomu bylo u závodního stravování zajišťovaného pomocí stravenek jinak. Žalobce trvá na tom, že pokyn D-300 nepředstavuje ustálenou praxi, neboť odborná veřejnost prezentovaná členy komory daňových poradců ČR s názorem ministerstva financí v dané oblasti nesouhlasí (žalobce odkazuje na koordinační výbory Komory daňových poradců ČR a Ministerstva financí ČR, především výbory KOOV 172/21.02.07 – Problémy při poskytování pitné vody a stravování zaměstnancům, a KOOV 52/08.06.05 – Výdaje spojené s nákupem stravenek). O tom, že se v případě pokynu D-300 nejedná o ustálenou právní praxi, svědčí dle žalobce i názory prezentované pracovníky daňové správy (zde žalobkyně odkazuje na názory autorů odborné publikace z nakladatelství ASPI, a.s., Daňové výdaje 2005-2006, autor L.J. a kolektiv, rok vydání 2005). Žalobce proto nadále zastává názor, že při závodním stravování organizovaném prostřednictvím stravenek není možno cenu hlavního jídla stanovit

zaměstnavatelem. Cena hlavního jídla je peněžní částka sjednaná při nákupu a prodeji zboží. Cenu však v uvedeném případě sjednává zaměstnanec. Pokud je cena vyšší než nominální hodnota stravenky, musí kupující prodávači příslušnou částku doplatit. Z toho vyplývá, že stravenka sama o sobě nemůže vyjadřovat cenu jednoho hlavního jídla. Ze strany zaměstnavatele tedy není možno zajistit plnění limitu 55 % z ceny hlavního jídla. Je však schopen zajistit splnění maximálního limitu příspěvku ve výši 70 % stravného. Není tedy pravdou, že by předmětný postup správce daně při vyloučení části provize za nákup stravenek z daňově uznatelných nákladů, včetně aplikace pokynu D-300, šel nad rámec zákona o dani z příjmu ve prospěch daňového subjektu. Naopak je zřejmé, že diskriminuje a znevýhodňuje ty daňové subjekty, které přispívají svým zaměstnancům na závodní stravování formou stravenek.

Ze správního spisu byly zjištěny následující pro věc rozhodné skutečnosti:

Finanční úřad na základě kontroly daně z příjmu právnických osob za zdaňovací období roku 2008 dodatečně vyměřil žalobci daň z příjmu právnických osob ve výši 2 940 Kč. Proti tomuto rozhodnutí správce daně se žalobce odvolal, když nesouhlasil s vyloučením části vynaložených nákladů na provizi související s nákupem cenin – stravenek závodního stravování, neboť správce daně provizi ve výši 4 103,60 Kč rozdělil shodným poměrem jako je dělena pro daňové účely nominální hodnota stravenky, tj. 55 % ponechal v daňově účinných nákladech a 45 %, tj. 1 846,62 Kč, z daňově uznatelných nákladů vyloučil s odkazem na § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP a vysvětlení obsažené v pokynu D-300.

O podaném odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím tak, že je zamítl a rozhodnutí finančního úřadu potvrdil. Uvedl, že vycházel z § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP, který u klasického závodního stravování příspěvek zaměstnavatele na provoz vlastního stravovacího zařízení nijak neomezuje, vyloučená je pouze hodnota potravin, u všech ostatních forem závodního stravování stanovuje zákon nákladový limit, daňově účinným nákladem je příspěvek poskytovaný až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5-12 hodin. Upřesnění pro jednotlivé formy této druhé skupiny poskytuje pokyn D-300. Podle pokynu pro zajištění závodního stravování prostřednictvím jiných subjektů formou dovážení jídel do vlastních výdejen jsou daňovým výdajem, krom příspěvku, který se u plátců daně z přidané hodnoty stanoví z ceny jídla bez daně z přidané hodnoty, také výdaje (náklady) spojené s dovozem a výdejem jídel. Tento interní předpis tak nad rámec zákonné úpravy poskytuje jedné konkrétní formě závodního stravování, ze skupiny pracovně označené „ne-vlastní stravovací zařízení“, daňovou úpravu připomínající režim, který mají zaměstnavatelé s vlastním stravovacím zařízením. Tato úprava však nedává zákonnou oporu pro požadavek žalobce, aby náklad související s pořízením stravenek měl podobný režim jako způsoby závodního stravování, které de facto zajišťují, že zaměstnanec dostane v průběhu směny teplé jídlo. Podobnou úpravu pokyn D-300 neposkytuje závodnímu stravování v podobě poskytování stravenek, právě z důvodu specifčnosti stravenek, neboť tento systém poskytnutí jednoho jídla v průběhu směny ve své podstatě negarantuje. Stanovisko, že provize představuje součást pořizovací ceny stravenky, je historicky obsažené v pokynu D-300, který ho beze změny převzal z předchozího pokynu D-190 ve slovech: „v případě poskytovaných stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje“. Stanovisko má i své ekonomické opodstatnění, obecně

se do pořizovací ceny zahrnují i další náklady bezprostředně spojené s pořízením. Pokud žalobce odkazoval na stanovisko autorů odborné publikace Janoušek a kolektiv, Daňové výdaje 2005-2006, ASPI 2005, žalovaný konstatoval, že v knize je opravdu vyjádřeno nepříliš obvyklé stanovisko opomíjející předpoklad uváděný pokynem D-300, které vychází z úvahy, že pokud zaměstnavatel nezná konkrétní cenu konzumovaného hlavního jídla, může pominout první limit hranici 55 % z ceny hlavního jídla a uplatnit jen druhou limitní hranici, tj. 70 % stravného na pracovní cestě. Žalovaný však zdůraznil, že žalobce takto ve vykazování nákladů na stravenky nepostupoval. Předmětem sporu je pouze daňová účinnost vyloučené části provize za zprostředkování stravenek. K příspěvku 172/21.02.07 žalovaný uvedl, že obsahuje podobné názory, které vyjadřuje žalobce a zpochybňuje tedy výklad uvedený v pokynu D-300 a dovozuje závěr, že hodnota stravenky představuje pouze příspěvek na hodnotu jídla. Dle žalovaného je však podstatné, že Ministerstvo financí ani po diskuzi na koordinačním výboru s komorou daňových poradců své původní stanovisko nezměnilo.

Podanou žalobu soud projednal v řízení dle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního s. ř. s. Napadené rozhodnutí a řízení jeho vydání předcházející soud přezkoumal v mezích žalobních bodů, vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1, 2 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

Dle § 24 odst. 2 písm. j) bod 4 ZDP ve znění platném pro projednávanou věc se za výdaje (náklady) vynaložené na dosažení, zajištění a udržení zdanitelných příjmů považují také výdaje (náklady) na pracovní a sociální podmínky, péči o zdraví a zvýšený rozsah doby odpočinku zaměstnanců vynaložené na provoz vlastního stravovacího zařízení, kromě hodnoty potravin, nebo příspěvky na stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů a poskytované až do výše 55 % ceny jednoho jídla za jednu směnu, maximálně však do výše 70 % stravného vymezeného pro zaměstnance v § 6 odst. 7 písm. a) při trvání pracovní cesty 5 až 12 hodin.

Ze způsobu, jakým žalobce o nákupu stravenek účtoval, je zřejmé, že za daňově uznatelnou považoval pouze částku odpovídající 55 % nominální hodnoty stravenky, neboť o zbývající částce účtoval jako o nákladech nedaňových. V zásadě tedy postupoval v souladu s pokynem D-300, pouze poplatek za zprostředkování prodeje stravenek (provizi) považoval za stoprocentně daňově uznatelný náklad. V tomto směru se tedy jeví jako nadbytečné odkazy na jiné právní názory vycházející z úvah, že pokud zaměstnavatel nezná konkrétní cenu konzumovaného hlavního jídla, může pominout první limitní hranici 55 % z ceny hlavního jídla a uplatnit jen druhou limitní hranici, tj. 70 % stravného na pracovní cestě, neboť sám žalobce takto nepostupoval. Předmětem sporu v dané věci je pouze daňová účinnost vyloučené části provize za zprostředkování prodeje stravenek.

Z textu zákona vyplývá, že příspěvek zaměstnavatele na provoz vlastního stravovacího zařízení není nijak omezen pouze u klasického závodního stravování (vyloučena je pouze hodnota potravin). U všech ostatních forem závodního stravování zákon stanovuje nákladový limit, který se uplatní i při zajišťování závodního stravování prostřednictvím stravenek, neboť to je považováno za závodní stravování zajišťované prostřednictvím jiných subjektů. Co se rozumí cenou jídla při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek, zákon neříká. Žalovaný stejně jako správce daně proto vycházel z pokynu D-300, který stanoví,

že při zajištění stravování prostřednictvím stravenek se cenou jídla rozumí hodnota stravenky včetně poplatku za zprostředkování jejího prodeje.

Metodické pokyny řady D („daně“) k jednotlivým problémovým okruhům daní vydává Ministerstvo financí ke sjednocení praxe. Tyto pokyny mají napomáhat aplikaci daňových právních předpisů a sjednotit jejich výklad. V tomto kontextu se pokyny Ministerstva financí skutečně podílejí na vytváření tzv. správní praxe, což obecně platí za podmínky, že úprava v pokynu nepůjde nad rámec zákona v neprospěch daňového subjektu. Pokyny řady D nejsou právními předpisy, nesplňují ani parametry prováděcích předpisů, pokud by snad byly v některých případech s nimi v rozporu, musí správce daně jednat výhradně v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy.

V daném případě však krajský soud souhlasí s žalovaným, že text pokynu D-300 není v rozporu se zákonem, pouze upřesňuje, co se rozumí cenou jídla při zajišťování stravování prostřednictvím stravenek a vyjadřuje stanovisko, že provize představuje součást pořizovací ceny stravenky. Výhodnější režim pokyn poskytuje v případě dovážení jídel z cizích stravovacích zařízení do vlastních výdejen, kdy jsou daňovým výdajem kromě příspěvku, který se u plátců daně z přidané hodnoty stanoví z ceny jídla bez daně z přidané hodnoty, také výdaje (náklady) spojené s dovozem a výdejem jídel. Výhodnější režim má ale pouze tato forma, která nad limit stanovený pro stravování mimo vlastní stravovací zařízení připouští do daňově účinných nákladů zahrnout náklady spojené s dovozem a výdejem jídla. Tato úprava sice jde nad rámec zákona, avšak ve prospěch daňového subjektu. I zde je třeba souhlasit s žalovaným, že taková úprava má své opodstatnění, neboť tento způsob zajištění stravování de facto zajišťuje, že zaměstnanec dostane v průběhu směny teplé jídlo.

Soudu tak nezbyvá než konstatovat, že žaloba nebyla důvodná, proto ji soud postupem dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnul. Ve věci bylo rozhodováno bez nařízení ústního jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce s projednáním věci bez nařízení ústního jednání souhlasil a žalovaný v zákonné lhůtě s takovým projednáním nevyslovil nesouhlas.

Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. věta první má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Ve věci byl úspěšný žalovaný správní orgán, ten však náhradu nákladů nepožadoval, soud proto vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Liberci dne 28. února 2013

Mgr. Lucie Trejbalová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Zita Frydrychová